

VIDAUS KONTROLĖS PRIEMONĖS VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTŲ APSKAITOS POLITIKOJE

Rasa Kanapickienė

Profesorė, daktarė

Vilniaus universitetas

El.paštas: Rasa.Kanapickiene@khf.vu.lt

Viešojo sektoriaus subjekto vienas iš vidaus kontrolės sistemos tikslų yra informacijos ir ataskaitų patikimumo bei išsamumo užtikrinimas. Pagrindiniuose apskaitos norminiuose dokumentuose gausu kontrolės priemonių, kurias turi užtikrinti viešojo sektoriaus subjekte įdiegta apskaitos politika. Straipsnyje tiriamos, sisteminamos viešojo sektoriaus subjekto apskaitos politikos organizaciniame ir techniniame aspektuose numatytos vidaus kontrolės priemonės.

Reikšminiai žodžiai: vidaus kontrolė, apskaitos politika, viešojo sektoriaus subjektas.

Įvadas

Vidaus kontrolės diegimas viešajame sektoriuje prasidėjo nuo 1998 m.: priimtas LR Vyriausybės nutarimas „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės sistemos diegimo programos (priemonių) patvirtinimo“ (1998 m. vasario 13 d. Nr. 179). Šia programa buvo siekta įvertinti esamą valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės būklę ir sukurti teisinius pagrindus, leidžiančius pertvarkyti darbą pagal naujausius veiklos būdus bei metodus. Tačiau teisinis pagrindas vidaus kontrolei viešajame sektoriuje buvo įtvirtintas tik 2002 m., priėmus LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą (2002 m. gruodžio 10 d. Nr. IX-1253), kuris įsigaliojo nuo 2003 m. sausio 1 d.

Įvairaus pobūdžio vidaus kontrolės klausimai — diegimas, taikymas, organizavimas ir kt. — pateikiami ne viename įstatyme, pavyzdžiui, LR Vietos savivaldos įstatyme, LR Policijos veiklos įstatyme, LR Finansų įstaigų įstatyme, LR Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatyme ir kt. Analizuojant įstatymus, galima pastebėti, kad vidaus kontrolė labiausiai reglamentuota finansų srityje. Didžiąją dalį visos finansinės informacijos sudaro apskaitos informacija, todėl vidaus kontrolės sistemai didelės įtakos turi apskaitos informacijos formavimosi procesas. Svarbią vietą apskaitos informacijos formavimosi procese užima ūkio subjekto sukurta ir įgyvendinama apskaitos politika, kurioje reglamentuojami apskaitos principai, apskaitos metodai ir taisyklės, skirti ūkio subjekto apskaitai tvarkyti ir finansinėms ataskaitoms sudaryti. Todėl tikslinga iširti tarpusavio ryšius tarp apskaitos politikos ir vidaus kontrolės sistemos.

Tyrimo objektas — vidaus kontrolės priemonės viešojo sektoriaus subjekto apskaitos politikoje.

Tyrimo tikslas — ištirti vidaus kontrolės priemonių reglamentavimą teisės aktuose, formuojant viešojo sektoriaus subjekto apskaitos politiką.

Tikslui pasiekti iškelti šie uždaviniai: ištirti viešojo sektoriaus vidaus kontrolės reglamentavimą LR norminiuose dokumentuose, išanalizuoti apskaitos organizavimo bei apskaitos technikos vidaus kontrolės priemonės, kurios reglamentuotos LR Buhalterinės apskaitos įstatyme (2001), LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme (2007); susisteminti apskaitos politikos vidaus kontrolės priemonės.

Tyrimo metodai. Sprendžiant iškeltus uždavinius, naudotasi ekonomikos, vadybos bei buhalterinės apskaitos tyrimais. Naudoti šie bendramoksliniai tyrimo metodai — mokslinės literatūros šaltinių analizė, sintezė, indukcija, dedukcija, abstrahavimas, analogija. Tyrimo šaltinis yra pagrindiniai apskaitą viešojo sektoriaus subjekte reglamentuojantys Lietuvos Respublikos teisės aktai — LR Buhalterinės apskaitos įstatymas, LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, taip pat tiriamas vidaus kontrolę reglamentuojantis teisės aktas — R Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2002). Pažymėtina, kad straipsnyje nėra tiriamos konsoliduotų finansinių ataskaitų sudaryme naudojamos vidaus kontrolės priemonės.

1. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės reglamentavimas

Privačiose įmonėse vidaus kontrolė kuriama įmonės vadovybės iniciatyva — jos privalomumas įstatymiškai nėra nustatytas. Kita vertus viešuosiuose juridiniuose asmenyse efektyvi vidaus kontrolė yra privaloma.

Pagrindinius vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, ir vidaus audito funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja (toliau — viešasis juridinis asmuo), teisinius pagrindus reglamentuoja LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2002) (toliau — VKVAĮ).

Vidaus kontrolė — viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą.

Vidaus kontrolės sistema kiekviename juridiniame asmenyje kuriama ir įgyvendinama atsižvelgiant į konkretaus juridinio asmens veiklos ypatumus, teisės aktus bei kitus dokumentus, reglamentuojančius jo veiklą.

Įstatyme vidaus kontrolės tikslai pateikiami ne tik vidaus kontrolės apibrėžime, bet ir įstatymo 3-ajame straipsnyje, kuriame nurodyta, kad vidaus kontrolės pagrindinis tikslas yra:

- 1) įstatymų bei teisės aktų laikymasis. Viešojo juridinio asmens veikla būtų vykdoma įstatymų, kitų teisės aktų nustatyta tvarka pagal strateginius arba kitus veiklos planus, programas bei procedūras;

- 2) turto apsauga. Valstybės ir savivaldybės turtas bei įsipareigojimai tretiesiems asmenims būtų apsaugoti nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo ar kitų neteisėtų veikų;
- 3) laikymasis finansų valdymo principų. Viešasis juridinis asmuo vykdydamas veiklą laikytųsi patikimo finansų valdymo principų;
- 4) finansinės ir kitos informacijos patikimumas. Informacija apie viešojo juridinio asmens finansinę ir kitą veiklą būtų teisinga ir pateikiama teisės aktų nustatyta tvarka.

Už efektyvios vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, sukūrimą, jos veikimą bei tobulinimą, vidaus audito tarnybos įsteigimą bei veikimą yra atsakingas viešojo juridinio asmens vadovas.

Finansų kontrolė — viešojo juridinio asmens *vidaus kontrolės sistemos dalis*, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų — ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo bei skaidrumo — laikymąsi. Šios kontrolės tikslas — užtikrinti teisėtumo bei patikimo finansų valdymo principus šiose srityse: 1) valstybės ir savivaldybių turto valdymas, naudojimas, apsauga bei disponavimas juo, 2) viešojo juridinio asmens sutartiniai įsipareigojimai tretiesiems asmenims.

Viešojo juridinio asmens vadovas, vadovaudamasis Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintais minimaliais finansų kontrolės reikalavimais, sukuria ir prižiūri finansų kontrolės veikimą viešajame juridiniame asmenyje bei patvirtina viešojo juridinio asmens finansų kontrolės taisykles (LR VKVAĮ 4-asis straipsnis; ši nuostata taip pat išdėstyta LR Finansų ministro patvirtintuose „Minimaliuose finansų kontrolės reikalavimuose“ (toliau — MFKR) (2003)), kurių privalo laikytis visi viešojo juridinio asmens padaliniai. Atsižvelgiant į viešojo juridinio asmens veiklos ypatumus, apskaitos ir informacinę sistemą bei turto apsaugos būklę, vadovaujantis vadovo patvirtintomis vidaus kontrolės taisyklėmis viešajame juridiniame asmenyje atliekama finansų kontrolė. Be to viešojo juridinio asmens vadovas turi paskirti valstybės tarnautojus arba darbuotojus, atsakingus už finansų kontrolės vykdymą.

Įstatyme finansų kontrolė klasifikuojama laiko atžvilgiu: išskiriamos trys pagrindinės finansų kontrolės rūšys — išankstinė, einamoji ir paskesnioji finansinė kontrolė (1-oji lentelė). Už šias kontrolės rūšis yra atsakingi viešojo juridinio asmens vadovo paskirti valstybės tarnautojai arba darbuotojai.

Norminiuose dokumentuose nėra apibrėžta vidaus kontrolės struktūra, todėl viešojo sektoriaus subjektai dažniausiai vadovaujasi *Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėmis* (toliau — gairės), kurios buvo parengtos INCOSAI (Tarptautinė aukščiausųjų audito institucijų organizacija) 1992 metais, o atnaujintos 2004 metais. Atsižvelgiant į pokyčius įvykčius vidaus kontrolės srityje, 2004 m. išleistoje naujoje dokumento redakcijoje buvo įdiegtos COSO ERM (2004) modelio nuostatos.

Gairėse, kaip ir COSO modelyje, išskiriami penki vidaus kontrolės elementai:

- 1) kontrolės aplinka, 2) rizikos įvertinimas, 3) kontrolės veikla, 4) informavimas ir komunikacija, 5) stebėseną.

1 lentelė. Finansų kontrolės pagrindinės rūšys

Kontrolės rūšis	Apibūdinimas
Išankstinė finansų kontrolė	Kontrolė, atliekama priimant arba atmetant sprendimus, susijusius su valstybės ir savivaldybės turto panaudojimu ir įsipareigojimais tretiesiems asmenims, prieš juos tvirtinant viešojo juridinio asmens vadovui. Išankstinės finansų kontrolės funkcija turi būti atskirta nuo sprendimų inicijavimo ir vykdymo.
Einamoji finansų kontrolė	Kontrolė, kurios paskirtis — užtikrinti, kad tinkamai ir laiku būtų vykdomi viešojo juridinio asmens sprendimai dėl valstybės ir savivaldybės turto panaudojimo ir įsipareigojimų tretiesiems asmenims.
Paskesnioji finansų kontrolė	Kontrolė po viešojo juridinio asmens sprendimų dėl valstybės ir savivaldybės turto panaudojimo ir įsipareigojimų tretiesiems asmenims vykdymo. Jos metu tikrinama, kaip yra atlikti veiksmai, paskirtis — patikrinti, ar teisėtai ir pagal paskirtį naudojamos materialiosios, nematerialiosios ir finansinės vertybės, ar nebuvo teisės aktų, vadovų nurodymų pažeidimų bei piktnaudžiavimų. Paskesnioji finansų kontrolė numato priemones jos metu nustatytiems trūkumams pašalinti. Šios kontrolės negali atlikti valstybės tarnautojas ar darbuotojas, atsakingas už išankstinę finansų kontrolę.

Saltinis: LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2002)

Tokiu būdu nurodomas vidaus kontrolės atlikimo nuoseklumas:

- 1) visos vidaus kontrolės sistemos pagrindas — kontrolės aplinka;
- 2) nustčius aiškius tikslus ir suformavus efektyvią kontrolės aplinką, įvertinama organizacijos rizika, su kuria ji susiduria įgyvendinama savo misiją ir tikslus, nes tai sudaro pagrindą tinkamam reagavimui į riziką;
- 3) rizikos mažinimo strategija įgyvendinama per vidaus kontrolės veiklą;
- 4) efektyvus informavimas ir komunikacija turi esminę reikšmę organizacijos veiklos vykdymui ir valdymui. Organizacijos vadovybei turi būti laiku pranešama aktuali, išsami, patikima ir teisinga informacija apie vidaus bei išorės įvykius;
- 5) kadangi vidaus kontrolė yra dinamiškas procesas, kurį būtina nuolat pritaikyti prie organizacijos rizikos veiksnių ir pokyčių, reikalinga vidaus kontrolės sistemos stebėseną, užtikrinanti, kad vidaus kontrolė neatsiliktų nuo pasikeitusių tikslų, aplinkos, išteklių ir rizikos.

2. Vidaus kontrolės priemonių reglamentavimas apskaitos norminiuose dokumentuose

Pagal LR Buhalterinės apskaitos įstatymą (2001) *apskaitos politika* — apskaitos principai, apskaitos metodai ir taisyklės, skirti ūkio subjekto apskaitai tvarkyti ir finansinėms ataskaitoms sudaryti.

Viešojo sektoriaus subjekto pasirinkta apskaitos politika turi užtikrinti apskaitos sistemos efektyvumą, t. y. apskaitos informacija turi būti 1) tinkama, objektyvi bei palyginama; 2) pateikiama laiku; 3) išsami ir naudinga vidaus bei išorės informacijos vartotojams. Viešojo sektoriaus subjekto vadovas turi parinkti

apskaitos politiką ir ją įgyvendinti, atsižvelgdamas į konkrečias sąlygas, veiklos pobūdį ir vadovaudamasis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais, kaip numato LR Buhalterinės apskaitos įstatymas (2001; LR BAĮ įstatymo pakeltimas, Nr. X-1679, 2008).

Apskaitos teoriniuose ir praktikos darbuose (Stončiuvienė, 2001, Rudžionienė, Gipienė, 2007 ir kt.) apskaitos politika nagrinėjama aptariant jos sudėtines dalis: 1) organizacinis apskaitos politikos aspektas (apskaitos organizavimas) — tai apskaitos tarnybos darbo organizavimas; 2) techninis apskaitos politikos aspektas (apskaitos technika) — tai priemonių, naudojamų tvarkant apskaitą, visuma; 3) metodinis apskaitos politikos aspektas (apskaitos metodika) — tai apskaitoje taikomų būdų ir metodų visuma. Kiekvieną šių aspektų tikslinga aptarti išsamiau.

Apskaitos politikos organizacinį aspektą sudaro tvarkos ir taisyklės, apibūdinančios apskaitos organizavimo nuostatas. Prie apskaitos organizacinio aspekto priskirtina: apskaitą reglamentuojančių teisės aktų naudojimas; apskaitos organizavimo būdo pasirinkimas; atsakomybės tarp vadovo ir vyr. buhalterio pasiskirstymas; atsakomybės už darbą su apskaitos dokumentais paskyrimas; komercinių paslapčių nustatymas ir šių paslapčių apsauga.

Pagrindiniai techninio apskaitos politikos aspekto, t. y. priemonių, naudojamų tvarkant apskaitą, visumos elementai: apskaitos sistema, sąskaitų planas, dokumentų formos ir jų apyvarta, atskaitomybės forma, dokumentų saugojimo tvarka.

Metodinis apskaitos politikos aspektas apima finansinių ataskaitų elementų (turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų) apskaitai taikomus būdus ir metodus. Šiame darbe metodinis apskaitos aspektas detaliau nebus analizuojamas.

2.1. Apskaitos organizavimo vidaus kontrolės elementai

Viešojo sektoriaus subjekte numatomos apskaitos organizavimo nuostatos turi svarbią įtaką vidaus kontrolės būklei. Jas aptarsime detaliau.

1. Apskaitą reglamentuojančių teisės aktų naudojimas. Siekiant visiško apskaitos politiką nustatančių dokumentų išbaigtumo, pagrindinių teisės aktų, kuriais remiantis tvarkoma apskaita, išvardijimas apskaitos politikoje yra prasmingas (Jatkūnaitė, Martirosianienė, Stončiuvienė, Urbonavičienė, 2005). Kontrolės požiūriu tai lems griežtesnę kontrolės aplinką, taip pat turės įtakos kitiems vidaus kontrolės elementams: 1) informacinei sistemai per buhalterinės apskaitos sistemą — su norminių dokumentų reikalavimais supažindinami atsakingi asmenys, norminės nuostatos taikomos visame apskaitos procese (nuo apskaitos dokumentų surašymo iki finansinių ataskaitų sudarymo), norminiai reikalavimai įdiegiami kompiuterinėje buhalterinės apskaitos programoje; 2) rizikos įvertinimui — turint baigtinį taikomų norminių dokumentų sąrašą, jie įvertinami rizikos požiūriu, o tai lemia šių dokumentų bei jų taikymo kontrolės veiksmų periodiškumą bei kontrolės priemonių stebėsenos intensyvumą.

LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme (2007) išvardinti pagrindiniai norminiai dokumentai, kuriais remiantis sudaromos finansinės ataskaitos. Tai — LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, Viešojo sektoriaus apskaitos ir

finansinės atskaitomybės standartai. Šiame įstatyme taip pat konstatuotas griežtas standartų laikymasis: nukrypti nuo Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų galima tik esant aplinkybėms, nepriklausančioms nuo viešojo sektoriaus subjekto valios, suderinus su Lietuvos Respublikos finansų ministerija (LR VSAĮ 21 str.).

Taip pat būtina pažymėti, kad pagal LR Buhalterinės apskaitos įstatymo (2001) 9-ojo straipsnio 2012-ųjų metų pakeitimą, nuo 2013 m. sausio 1 d. ūkio subjekto vadovo patvirtintoje apskaitos politikoje turės būti nurodoma ūkio subjekto apskaitai taikomi apskaitos standartai ar kiti teisės aktai, reglamentuojantys apskaitą ir finansinę atskaitomybę.

2. Apskaitos organizavimo būdo pasirinkimas. Nuo 2013 m. sausio 1 d. LR Buhalterinės apskaitos įstatymo (2001) 10-ojo straipsnio 1-ojoje dalyje nurodyta, kad ūkio subjekto apskaitą tvarko: 1) vyriausiasis buhalteris (buhalteris); 2) pagal sutartį apskaitos paslaugas teikianti įmonė arba apskaitos paslaugas savarankiškai teikiantis asmuo. Valstybės ir savivaldybės įmonių apskaita tvarkoma pagal aukščiau nurodytą tvarką. Tuo tarpu įstatymo 10-ojo straipsnio 4-ojoje dalyje detalizuojama, kad biudžetinių įstaigų apskaita tvarkoma vyriausiojo buhalterio (buhalterio) arba centralizuotai, t.y. biudžetinėje įstaigoje apskaitos negali tvarkyti pagal sutartį apskaitos paslaugas teikianti įmonė arba apskaitos paslaugas savarankiškai teikiantis asmuo.

Pasikeitus apskaitos organizavimo būdai, gali iš esmės kisti ir tolesnis apskaitos tvarkymas. Pavyzdžiui, savivaldybės įmonėje, kurios apskaitą tvarkė buhalteris, nuspręsta apskaitą tvarkyti pavesti apskaitos paslaugas teikiančiai įmonei. Todėl galima teigti, kad apskaitos organizavimo būdo pasirinkimas lems vidaus kontrolės aplinką.

3. Atsakomybės tarp vadovo, vyr. buhalterio ir kitų asmenų pasiskirstymas. Pagal LR Buhalterinės apskaitos įstatymą (2001) ūkio subjekto vadovas atsako už: 1) už apskaitos organizavimą (LR BAĮ 21 str., 2001; LR BAĮ įstatymo pakeitimas Nr. XI-1988, 2012); 2) už apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų išsaugojimą įstatymų nustatyta tvarka (LR BAĮ 21 str., 2001; LR BAĮ įstatymo pakeitimas Nr. XI-1988, 2012). Be to, LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo (2007) 35-ajame straipsnyje detalizuota, kad viešojo sektoriaus subjektas atsako už finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių parengimą, pateikimą ir paskelbimą laiku.

Tiek viešajame, tiek privačiame sektoriuje už buhalterinių įrašų teisingumą Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka atsako vyriausiasis buhalteris (buhalteris) arba kiti LR BAĮ 10-ajame straipsnyje nurodyti asmenys, kurie tvarko ūkio subjekto apskaitą. Apskaitos paslaugas teikiančios įmonės arba centralizuotai tvarkančios apskaitą biudžetinės įstaigos atsakomybė nustatoma rašytinėje sutartyje, sudarytoje su užsakovu (LR BAĮ 11 str., 2001; LR BAĮ įstatymo pakeitimas Nr. XI-1988, 2012). Tačiau viešajame sektoriuje vyriausiajam buhalteriiui pavesta didelė atsakomybė už vidaus kontrolę apskaitos srityje: VKVAĮ 4-ojo straipsnio 6-ojoje dalyje nurodoma, kad vyriausiasis buhalteris (buhalteris) arba apskaitos tarnybos vadovas atsako už tinkamą apskaitos tvarkymo kontrolę, atsiskaitymų kontrolę ir ūkinių operacijų išankstinę finansų kontrolę, kurią analizuosime vėliau.

Šios atsakomybės nuostatos turi atspindėti įsakyme apie apskaitos politiką, apskaitos padalinio nuostatuose bei darbuotojų pareiginėse instrukcijose, viešojo juridinio asmens finansų kontrolės taisyklėse t. y. atsakomybės pasiskirstymas lems vidaus kontrolės aplinką. Be to, reikalavimas valstybės tarnautojų arba darbuotojų, atliekančių finansų kontrolės procedūras, pagrindinių pareigų ir atsakomybės finansų kontrolės srityje aprašymas jų pareigybių aprašymuose (pareiginėse instrukcijose) ir viešojo juridinio asmens finansų kontrolės taisyklėse numatytas LR Finansų ministro patvirtintose „Minimaliuose finansų kontrolės reikalavimuose“ (2003).

4. Atsakomybės už darbą su apskaitos dokumentais paskyrimas. Išskirtini penki aspektai:

1) *Apskaitos dokumentų pasirašymo tvarkos patvirtinimas.* Pagal LR Buhalterinės apskaitos įstatymo (2001) 14-ojo straipsnio 2012-ųjų metų pakeitimą, nuo 2013 m. sausio 1 d. ūkio subjekto vadovas privalo nustatyti apskaitos dokumentų pasirašymo tvarką. Tokios nuostatos įsigaliojimas stiprina viešojo sektoriaus subjekto kontrolės aplinką.

2) *Asmenų, kurie turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašo patvirtinimas.* LR Buhalterinės apskaitos įstatymo 14-ajame straipsnyje numatyta, kad už apskaitos dokumentų surašymą laiku ir teisingai, už juose esančių duomenų tikrumą ir ūkinių operacijų teisėtumą atsako apskaitos dokumentus surašę ir pasirašę asmenys. Be to, ūkio subjekto vadovas patvirtina asmenų, kurie turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašą. Apskaitos dokumentai pasirašomi asmeniškai arba Lietuvos Respublikos elektroninio parašo įstatymo nustatyta tvarka. Tokios nuostatos įsigaliojimas mažina riziką, kad darbuotojai, viršydami įgaliojimus, pasirašys dokumentus. Taip pat būtina numatyti asmenų supažindinimo tvarką, t. y. nuo kada asmuo turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus ir nuo kada ši teisė išnyksta.

3) *Asmenų, kurie turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, atsakomybės patvirtinimas.* Tokios atsakomybės patvirtinimas nėra numatytas privačiame sektoriuje. Kita vertus viešajame sektoriuje (pagal LR Finansų ministro patvirtintus „Minimalius finansų kontrolės reikalavimus“ (2003)), „Viešojo juridinio asmens finansų kontrolės taisyklėse“ turi būti nurodyti: 1) valstybės tarnautojai arba darbuotojai, įgalioti rengti (gauti) dokumentus, kurių pagrindu atliekamos ūkinės operacijos, bei jų atsakomybė už šių dokumentų surašymą laiku, teisėtai ir teisingai; 2) valstybės tarnautojai arba darbuotojai, rengiantys mokėjimų pavedimus, bei jų atsakomybė už šių pavedimų rengimą.

4) *Pateikiamų dokumentų vyriausiajam buhalteriiui tvarkos patvirtinimas.* Pagal LR Buhalterinės apskaitos įstatymo (2001) 14-ojo straipsnio 2012-ųjų metų pakeitimą, nuo 2013 m. sausio 1 d. ūkio subjekto vadovas atsako už teisingos, tikslios, išsamios ir laiku pateiktos informacijos apie ūkinius įvykius ir ūkines operacijas pateikimą vyriausiajam buhalteriiui (buhalteriui) arba apskaitos paslaugas teikiančiai įmonei, arba apskaitos paslaugas savarankiškai teikiančiam asmeniui.

5) *Ūkinių operacijų tvirtinimo taisyklės*. Viešajame sektoriuje vyr. buhalteriu numatyta didelė atsakomybė už ūkinių operacijų tvirtinimo išankstinę kontrolę. Kaip nurodyta VKVAĮ 4-ojo straipsnio 6-ojoje dalyje, viešojo juridinio asmens vyriausiasis buhalteris (buhalteris) arba apskaitos tarnybos vadovas atsako ne tik už tinkamą apskaitos tvarkymo kontrolę, bet ir už:

- 1) atsiskaitymų kontrolę;
- 2) išankstinę finansų kontrolę, kai nustatoma, ar ūkinės operacijos bus atliekamos neviršijant patvirtintų sąmatų ir ar atitinka patvirtintus asignavimus; ar ūkinės operacijos dokumentai yra tinkamai parengti ir ar ūkinė operacija yra teisėta. Vykdam šią kontrolę, vyriausiasis buhalteris (buhalteris) arba apskaitos tarnybos vadovas pasirašo arba atsisako pasirašyti atitinkamus dokumentus, leidžiančius atlikti ūkinę operaciją.

Taigi vyriausiajam buhalteriu (buhalteriui) tenka didelė atsakomybė įvertinant, ar ūkinė operacija yra teisėta. Jei vyriausiasis buhalteris (buhalteris) arba apskaitos tarnybos vadovas pasirašo ūkinės operacijos dokumentus, tai savo parašu jis patvirtina (VKVAĮ 4 str. 7 d.), kad 1) ūkinė operacija yra teisėta, 2) dokumentai, susiję su ūkinės operacijos atlikimu, yra tinkamai parengti ir 3) operacijai atlikti pakaks patvirtintų asignavimų lėšų. Jei bent viena iš šių sąlygų yra neįvykdyta, tai vyriausiasis buhalteris (buhalteris) privalo atsisakyti pasirašyti ūkinės operacijos dokumentus ir, nurodydamas atsisakymo priežastis, apie tai raštu pranešti viešojo juridinio asmens vadovui, kuris gali atsisakyti tvirtinti ūkinę operaciją arba raštu nurodyti ją atlikti. Kadangi vyriausiasis buhalteris (buhalteris) prisiima didelę atsakomybę dėl išankstinės kontrolės, tai jis turi turėti teisę gauti papildomą informaciją dėl atliekamų ūkinių operacijų. Įstatyme nurodyta, kad vyriausiasis buhalteris (buhalteris) turi teisę be atskiro viešojo juridinio asmens vadovo nurodymo gauti iš viešojo juridinio asmens padalinių vadovų ir valstybės tarnautojų arba darbuotojų raštiškus ir žodinius paaiškinimus dėl dokumentų ūkinei operacijai atlikti parengimo ir ūkinės operacijos atlikimo bei dokumentų kopijas.

Kad vyr. buhalteris gebėtų tinkamai įgyvendinti savo atsakomybę, vadovas turi patvirtinti ūkinių operacijų tvirtinimo taisyklės (kurios turi būti sudėtinė Viešojo juridinio asmens finansų kontrolės taisyklių dalis). Šiose taisyklėse, kaip reglamentuota LR Finansų ministro patvirtinti „Minimalūs finansų kontrolės reikalavimai“ (2003), nurodyta: 1) viešojo juridinio asmens vyriausiojo buhalterio (buhalterio) atliekamų veiksmų prieš jam pasirašant ūkinės operacijos dokumentus (įrodymų dėl ūkinės operacijos teisėtumo rinkimas, dokumentų, susijusių su prisiimamais įsipareigojimais ir mokėjimų pavedimais, patikrinimas, ūkinės operacijos atitikties patvirtintiems asignavimams patikrinimas ir kt.) sąrašas bei atsakomybė už šių veiksmų atlikimą; 2) procedūros, atliekamos viešojo juridinio asmens vyriausiajam buhalteriu (buhalteriui) arba apskaitos tarnybos vadovui atsisakius pasirašyti ūkinės operacijos atlikimo dokumentus.

5. Komercinių paslapčių nustatymas ir šių paslapčių apsauga.

LR Buhalterinės apskaitos įstatymo 22-ajame straipsnyje nustatyta, kad apskaitos informacija, kuri nenurodoma finansinėje atskaitomybėje ir metiniame pranešime arba veiklos ataskaitoje, neskelbiama. Vadinasi, visa kita informacija gali būti laikoma komercine paslaptimi. Todėl vadovui reikia nustatyti baigtinį komercinių

paslapčių sąrašą bei su juo darbuotojus supažindinti pasirašytinai. Taip pat svarbu nuspręsti, koku būdu bus užtikrinama šios informacijos apsauga. Tačiau šios nuostatos nėra reglamentuojamos įstatymiškai.

2.2. Apskaitos technikos vidaus kontrolės elementai

Toliau analizuosime vidaus kontrolės priemones, kurios įdiegiamos formuojant viešojo sektoriaus subjekto techninį apskaitos politikos aspektą.

Finansinio rezultato apskaičiavimo metodika paprastai lemia pagrindinių techninių apskaitos politikos elementų — *apskaitos sistemos* — pasirinkimą. LR Buhalterinės apskaitos įstatymo 6-ajame straipsnyje nurodyta, kad apskaitos sistemą lemia ūkio subjekto teisinė forma, ūkio subjekto dydis, veiklos pobūdis ir nuosavybės forma. N. Stončiuvienė (2001), analizuodama verslo įmonių apskaitos politiką, nurodo, kad pagrindiniu ir lemiančiu apskaitos sistemos pasirinkimo kriterijumi gali būti įmonės veiklos specializacija, papildomo finansavimo poreikis, pagrindiniai įmonės pajamų šaltiniai. Kuo platesnė ir įvairesnė įmonės veikla, tuo daugiau duomenų reikia sukaupti, tuo greičiau pasijunta dvejetainės apskaitos poreikis.

LR Buhalterinės apskaitos įstatymo (2001) 6-ajame straipsnyje numatyta, kad ūkio subjektai, tvarkydami apskaitą, daro dvejetainį įrašą, o neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, kurie nėra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai ir neturi sandomų darbuotojų ataskaitiniais ir praėjusiais ataskaitiniais metais, gali pasirinkti supaprastintą apskaitą. Tokiu būdu, viešojo sektoriaus subjektai taiko dvejetainio įrašo būdą, o pasirinkti supaprastintą apskaitą galimybės neturi.

1. Finansinių ataskaitų forma. Pagal LR Buhalterinės apskaitos įstatymo (2001) 9-ojo straipsnio 2012-ųjų metų pakeitimą, nuo 2013 m. sausio 1 d. ūkio subjekto vadovo patvirtintoje apskaitos politikoje turės būti nurodoma finansinių ataskaitų rinkinio sudėtis. LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo (2007) 26-ajame straipsnyje pateikiama metinių finansinių ataskaitų rinkinio sudėtis: 1) finansinės būklės ataskaita; 2) viešojo sektoriaus subjekto veiklos rezultatų ataskaita; 3) viešojo sektoriaus subjekto pinigų srautų ataskaita; 4) viešojo sektoriaus subjekto grynojo turto pokyčių ataskaita; 5) finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas. Taip pat nurodoma, kad tiek aukštesniojo, tiek žemesniojo lygio finansinių ataskaitų rinkinius sudaro minėtos penkios ataskaitos. Tačiau ataskaitų formos priklauso nuo to, kokio viešojo sektoriaus subjekto ir kurio lygio finansinių ataskaitų rinkinys yra rengiamas. Vadinasi, apskaitos politikoje būtina įvardinti, kokios formos ataskaitos rengiamos.

2. Ataskaitų pasirašymas. LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo (2007) 31-ajame straipsnyje nurodoma, kad Viešojo sektoriaus subjekto ataskaitas pasirašo viešojo sektoriaus subjekto vadovas arba jo įgaliotas administracijos vadovas ir viešojo sektoriaus subjekto vyriausiasis buhalteris (buhalteris) teisės aktų nustatyta tvarka. Kadangi įstatymas numato pasirinkimus, vadinasi viešojo sektoriaus subjekto vadovas privalo patvirtinti ataskaitas pasirašančius asmenis.

3. Sąskaitų planas. LR Buhalterinės apskaitos įstatymo (2001) 7-ojo straipsnio 2-ojoje dalyje viešojo sektoriaus subjektui leidžiama susidaryti savo sąskaitų planą

(parengtą pagal Finansų ministerijos patvirtintą privalomąjį bendrąjį sąskaitų planą), kurį turi patvirtinti jos vadovas. Taip pat būtina numatyti sąskaitų plano papildymo tvarką.

4. Apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų formos bei jų apyvarta.

Apskaitos procesas pradedamas atliktų ūkinių operacijų informaciją užfiksuojant apskaitos dokumentuose. Kai operacijos dokumentuotos, jas reikia registruoti apskaitos registruose. Galimi šie pasirinkimai (Rudžionienė, Gipienė, 2007):

1. Kalba, kuria surašomi dokumentai.
2. Apskaitos dokumentų surašymo tvarka. Būtina numatyti: 1) kokie dokumentai surašomi ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių metu; 2) kokie dokumentai surašomi ūkinėms operacijoms ir ūkiniams įvykiams pasibaigus ar įvykus; 3) kokių ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių nebus galima pagrįsti apskaitos dokumentais, todėl tai bus dokumentuojama buhalterine pažyma; 4) koks ir kokios formos apskaitos dokumentas, nustatantis ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumą, surašomas, kai ūkinė operacija jau atlikta arba ūkinis įvykis baigėsi, bet nėra gautas tai patvirtinantis apskaitos dokumentas.
3. Apskaitos registrų forma, turinys ir skaičius, ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo apskaitos registruose tvarka. Pagal LR Buhalterinės apskaitos įstatymo 16-ąjį straipsnį apskaitos registruose ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami pagal apskaitos dokumentus chronologine, sistetine, chronologine-sistetine arba kita tvarka.
4. Apskaitos dokumentų ir registrų surašymo būdas. Pagal LR Buhalterinės apskaitos įstatymo (2001) 16-ąjį straipsnį apskaitos registrai gali būti rašomi ranka arba techninėmis priemonėmis.
5. Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo apskaitos registruose tvarka. Būtina numatyti: 1) kokios ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami jų įvykimo dieną; 2) kokios ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami iš karto po to, kai yra galimybė tai padaryti.

5. Ataskaitų rinkinių skelbimas. LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo (2007) 33-ajame straipsnyje nurodoma, kad viešojo sektoriaus subjekto ataskaitų rinkiniai skelbiami jo interneto svetainėje, o jeigu jos neturi, — už atitinkamos viešojo sektoriaus subjektų grupės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio rengimą atsakingo viešojo sektoriaus subjekto interneto svetainėje. Vadinasi, apskaitos politikoje turi būti numatyta ataskaitų skelbimo tvarka, t. y. kur ataskaitos skelbiamos, kas atsakingas už savalaikų ataskaitų pateikimą ir skelbimą.

6. Dokumentų saugojimo tvarka. LR Buhalterinės apskaitos įstatymo (2001) 19-ajame straipsnyje pateikti pagrindiniai dokumentų saugojimo reikalavimai: 1) apskaitos dokumentai ir apskaitos registrai iki finansinės atskaitomybės patvirtinimo saugomi ūkio subjekto vadovo nustatyta tvarka, kuri turi numatyti priemones, užtikrinančias dokumentų saugumą; 2) patvirtinus finansinę atskaitomybę, apskaitos dokumentai ir apskaitos registrai saugomi ūkio subjekto vadovo nustatyta tvarka vadovaujantis Lietuvos Respublikos dokumentų ir archyvų įstatymo nuostatomis. Vadinasi, vadovas turi patvirtinti šias tvarkas.

7. Dokumentų perdavimo tvarka. Pagal LR Buhalterinės apskaitos įstatymo (2001) 19-ojo straipsnio 2012-ųjų metų pakeitimą, nuo 2013 m. sausio 1 d.,

pasikeitus ūkio subjekto vyriausiajam buhalteriiui (buhalteriui) arba apskaitos paslaugas teikiančiai įmonei, arba apskaitos paslaugas savarankiškai teikiančiam asmeniui, ūkio subjekto vadovo nustatyta tvarka ir per nustatytą laikotarpį ūkio subjekto vyriausiasis buhalteris (buhalteris) arba apskaitos paslaugas teikianti įmonė, arba apskaitos paslaugas savarankiškai teikiantis asmuo apskaitos dokumentus, apskaitos registrus ir sudarytas finansines ataskaitas perduoda tvarkyti ūkio subjekto vadovo paskirtam asmeniui. Vadinasi, viešojo sektoriaus subjekto vadovas privalo patvirtinti apskaitos dokumentų, apskaitos registrų ir sudarytų finansinių ataskaitų perdavimo tvarką, pasikeitus apskaitą tvarkančiam asmeniui.

Būtina pažymėti, kad apskaitos politiką periodiškai reikia peržiūrėti, įsitikinti, ar visos tvarkos galioja, ar nebuvo pamiršta atlikti tam tikrų pakeitimų. Viena iš priemonių tai padaryti — kiekvienų metų pabaigoje vyr. Buhalteris turėtų įvertinti pokyčius apskaitą reglamentuojančiuose norminiuose aktuose. Jei aptinkama vadovo įsakymu neįtvirtintų norminių aktų nuostatų, jos apskaitos politikoje įtvirtinamos atskiru vadovo įsakymu.

3. Apskaitos politikos vidaus kontrolės priemonės

Išanalizavus apskaitos politikai keliamus reikalavimus, reglamentuotus LR Buhalterinės apskaitos įstatyme (2001), LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme (2007), galima apibendrinti šiuose norminiuose dokumentuose numatytas kontrolės aplinkos priemones. Tai aptarsime detaliau.

Norint sukurti efektyvią vidaus kontrolės sistemą, vadovybės vaidmuo yra lemiamas. Kontrolės aplinkoje tai realizuojama per vadovybės filosofiją ir veiklos stilių. Jei vadovybė pabrėžia, kad vidaus kontrolė yra svarbi, kad ji padeda pasiekti užsibrėžtų tikslų, darbuotojai tai jaučia ir dirba laikydamiesi nustatytų vidaus kontrolės procedūrų. Todėl vadovas turi pabrėžti, kad jis atsakingai žiūri į norminiuose dokumentuose jam priskirtą atsakomybę už: 1) apskaitos organizavimą; 2) apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų išsaugojimą įstatymų nustatyta tvarka; 3) finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių parengimą, pateikimą ir paskelbimą laiku; 4) teisingos, tikslios, išsamios ir laiku pateiktos informacijos apie ūkinius įvykius ir ūkines operacijas pateikimą vyriausiajam buhalteriiui (buhalteriui). Buhalteris taip pat turi atsakingai žiūrėti į savo pareigas ir prisiimti atsakomybę už: 1) buhalterinių įrašų teisingumą; 2) apskaitos tvarkymo kontrolę; 3) atsiskaitymų kontrolę; 4) išankstinę finansų kontrolę, kai nustatoma, ar ūkinės operacijos bus atliekamos neviršijant patvirtintų sąmatų ir ar atitinka patvirtintus asignavimus; ar ūkinės operacijos dokumentai yra tinkamai parengti ir ar ūkinė operacija yra teisėta.

Vadovybė savo požiūrį į vidaus kontrolę realizuoja per tinkamai įdiegtą organizacinę struktūrą, darbuotojų įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymą. Apskaitos politikoje tai pasireiškia per tinkamai įdiegtą organizacinę struktūrą, darbuotojų įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymą bei vadovų naudojamus kontrolės metodus. Todėl svarbu, kad vadovas patvirtintų antrajame skyriuje aprašytas tvarkas ir norminiuose dokumentuose vadovui priskirta atsakomybė būtų tinkamai deleguota kitiems darbuotojams.

Siekiant tinkamo informavimo ir komunikavimo, su numatytais tvarkomis darbuotojai turi būti pasirašytinai supažindinti; įgaliojimų delegavimas turi būti užfiksuotas pareigynėse instrukcijose, su kuriomis darbuotojas susipažįsta ir tai patvirtina parašu.

Viešojo sektoriaus subjektas turi įvertinti galinčias kilti rizikas apskaitos politikos srityje. Remiantis atliktu tyrimu, galime konstatuoti, kad analizuojant apskaitos politiką taip pat turi būti įvertinamos rizikingiausios veiklos procesų sritys, t. y. tvarkos gali būti netinkamai sudarytos ar sudarytų tvarkų nesilaikoma; atsakomybė tarp vadovo, vyr. buhalterio ir kitų asmenų paskirstyta netinkamai ar darbuotojai nevykdo priskirtų įgaliojimų. Todėl rizikų valdymui pasitelkiami kontrolės veiksmai bei kontrolės priemonių stebėjimas.

Išvados

1. Viešojo sektoriaus subjekto apskaitos organizavimo ir apskaitos technikai keliami reikalavimai, numatyti LR Buhalterinės apskaitos įstatyme ir LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme, yra prevencinės kontrolės priemonės.
2. Nors apskaitos organizacinio ir techninio aspekto elementai reglamentuoti LR Buhalterinės apskaitos įstatyme, tačiau įstatyme įsakmiai nėra nurodyta, kad visi šie pasirinkimai turi būti atskleisti viešojo sektoriaus subjekto apskaitos politikoje. Nuo 2013 metų LR Buhalterinės apskaitos įstatymas įsakmiai numato tik vieną organizacinio aspekto elementą (apskaitos politikoje turi būti nurodyti ūkio subjekto apskaitai taikomi apskaitos standartai ar kiti teisės aktai, reglamentuojantys apskaitą ir finansinę atskaitomybę). LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas numato vieną techninio aspekto elementą (finansinių ataskaitų rinkinio sudėtį). Šiuose įstatymuose būtų tikslinga įsakmiai reglamentuoti ir kitus apskaitos organizacinio ir techninio aspekto elementus. Kontrolės požiūriu svarbūs visi apskaitos organizacinio bei apskaitos technikos elementai. Nustatyta, kad įdiegtos šios apskaitos nuostatos turės didžiausią įtaką svarbiausiam vidaus kontrolės elementui — kontrolės aplinkai.

Literatūra

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2004). Enterprise Risk Management — Integrated Framework.
- Jatkūnaitė, D.; Martirosianienė, L.; Stončiuvienė, N.; Urbonavičienė, V. (2005). Apskaitos politikos ir apskaitinių įvertinimų pasikeitimų bei klaidų taisymo atvaizdavimas buhalterinėje apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje. Metodinės rekomendacijos žemės ūkio bendrovėms ir kitoms žemės ūkio įmonėms. Lietuvos žemės ūkio universitetas. [interaktyvus]. Prieiga per internetą <<http://www.lzuba.lt/aktai/aktai.php>>.
- LR Buhalterinės apskaitos įstatymas. 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX–574. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.lrs.lt>
- LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas. 2002 m. gruodžio 10 d. d. Nr. IX–1253. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.lrs.lt>
- LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas. 2007 m. birželio 26 d. Nr. X–1212. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.lrs.lt>
- LR Finansų ministro įsakymas „Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų patvirtinimo“. 2003 m. gegužės 8 d. Nr. 1K–123. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.lrs.lt>
- INTOSAI (2004) Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector

- Rudžionienė, K.; Gipienė, G. (2007). Smulkių įmonių finansinės apskaitos politikos pasirinkimas // *Ekonomika ir vadyba* – 2007, t. 12, p. 101-107.
- Stončiuvienė, N. (2001). Ūkininko ūkio veiklos apskaitos politikos formavimo problemos // *Vagos* – p. 79-85.

INTERNAL CONTROL INSTRUMENTS IN THE ACCOUNTING POLICY OF PUBLIC SECTOR ENTITIES

Rasa Kanapickienė

Summary

The main legal issues regarding internal control of a public legal entity are regulated by the Law of Internal Control and Internal Audit of the Republic of Lithuania (LR) which designates that one of the aims of internal control is to ensure the reliability and completeness of information and reports. The main regulatory enactments of accounting determine many instruments of internal control which must be ensured by the accounting policy adopted in a public sector entity. Regulatory enactments cover different spheres, i.e. accounting and internal control. These spheres are closely interrelated; therefore, it is important to examine the interrelations between the accounting policy and internal control system.

The object of the research is internal control instruments in the accounting policy of public sector entities.

The aim of the research is to examine the regulation of internal control instruments by legal acts with regard to the accounting policy of a public sector entity.

The article provides the analysis of the accounting organization instruments and internal control instruments of accounting technique which are regulated by the Law of Accounting of LR (2001) and the Law of Public Sector Accountability of LR (2007). The paper systematizes the internal control instruments of accounting policy.